



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 29. November 2018

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzler, lic. iur. Adrian Rüegg, Jarkko Schäublin, lic. iur. Nadia Tarolli Schmidt und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	X [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2014 (Überführung eines Vermögenswertes (Fahrzeug) vom Geschäfts- in das Privatvermögen, Kosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt, andere Berufskosten; § 19 Abs. 2 und § 27 Abs. 1 lit. a StG, § 19 Abs. 1, § 26 und § 28 StV)

Sachverhalt

- A. Der Rekurrent, lic. iur. X, vollzog in der Steuerperiode 2014 eine berufliche Veränderung. Von seiner bisherigen selbständigen Erwerbstätigkeit als Advokat in Basel wechselte er auf den 1. August 2014 als angestellter Anwalt in eine Advokaturgesellschaft in Zürich. Aus seiner selbständigen Erwerbstätigkeit deklarierte er Einkünfte in der Höhe von CHF 240'255.00 und aus seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit einen Lohn von CHF 132'157.00. Als Abzüge macht er unter anderem Mehrkosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt von CHF 27'676.00 und andere Berufskosten in der Höhe von CHF 27'860.00 geltend.

Die Steuerverwaltung rechnete in der Veranlagungsverfügung vom 26. Januar 2017 einen Überführungsgewinn von einem bisher im Geschäftsvermögen gehaltenen Auto in der Höhe von CHF 35'000.00 als Einkommen auf. Weiter liess sie die Mehrkosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt nur im Umfang von CHF 6'380.00 zu und rechnete die anderen Berufskosten vollumfänglich auf. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen setzte die Steuerverwaltung auf CHF 331'100.00 fest.

- B. Eine dagegen erhobene Einsprache hiess die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 11. August 2017 teilweise gut. Dabei reduzierte sie den Überführungsgewinn des Fahrzeugs auf CHF 30'000.00. Im Übrigen wies sie die Einsprache ab. Sie führte als Begründung im Wesentlichen an, dass bei der Überführung eines Fahrzeugs aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen eine steuersystematische Realisation stattfinde, die grundsätzlich zum Verkehrswert zu erfolgen habe. Der Wert des Fahrzeugs sei auf CHF 30'000.00 zu schätzen. Als Kosten beim auswärtigem Wochenaufenthalt seien lediglich die Kosten für auswärtige Verpflegung von CHF 1'380.00 und angemessene Wohnungskosten von CHF 1'000.00 pro Monat für die Zeitdauer von 5 Monaten, insgesamt somit ein Betrag von CHF 6'380.00, zu berücksichtigen. Hinsichtlich der anderen Berufskosten führt die Steuerverwaltung an, dass diese, selbst wenn ein Nachweis vorliegen würde, nicht als abzugsfähig zu qualifizieren wären.
- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 14. September 2017. Der Rekurrent beantragt unter o-/e-Kostenfolge die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 11. August 2017 und die Festsetzung eines steuerbaren Einkommens von maximal CHF 278'700.00.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 20. Oktober 2017 unter o-/e-Kostenfolge die Abweisung des Rekurses. Im Rahmen eines zweiten Schrif-

tenwechsels halten die Parteien mit Eingaben vom 10. Januar 2018 (Rekurrent) und 5. Februar 2018 (Steuerverwaltung) an ihren Anträgen fest.

Auf die Begründung der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 11. August 2017 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 14. September 2017 (Datum der Postaufgabe) ist somit einzutreten.

2. a) Der Rekurrent beantragt unter o-/e-Kostenfolge die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 11. August 2017 und die Festsetzung eines steuerbaren Einkommens von maximal CHF 278'700.00.

b) Zu beurteilen ist, ob sich die Aufrechnung eines Überführungsgewinns des Fahrzeugs in der Höhe von CHF 30'000.00, ob sich die Verweigerung der weiteren Kosten (beantragte Kosten abzüglich der bereits zugestandenen Kosten) bei auswärtigem Wochenaufenthalt im Umfang von noch CHF 21'296.00 (CHF 27'676.00 – CHF 6'380.00) und ob sich die Aufrechnung der anderen Berufskosten in der Höhe von CHF 27'860.00 als rechtmässig erweisen.

3. a) aa) Gemäss § 19 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar.

bb) Wird ein dem Geschäftsvermögen zugeordneter Vermögenswert ins Privatvermögen überführt, findet eine einkommenssteuerrelevante Realisation (Privatentnahme) statt. Die auf diesem Vermögenswert befindlichen stillen Reserven werden aufgelöst und zum Marktwert besteuert (Reich/von Ah in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 18 N 32 ff.).

b) aa) Laut § 27 Abs. 1 lit. a StG werden als Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abgezogen.

bb) Gemäss § 26 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern (StV) vom 14. November 2000 sind die notwendigen Mehrkosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt abziehbar. Sie bestehen aus den Kosten der auswärtigen Unterkunft, den Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung sowie den Fahrkosten (Abs. 1). Als notwendige Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft sind die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer, ein Studio oder eine Einzimmerwohnung abziehbar (Abs. 2).

cc) Als steuerlich abziehbare Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit gelten nach § 19 Abs. 1 StV Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen. Nach § 19 Abs. 6 StV sind Art, Ursache und Höhe der geltend gemachten Aufwendungen von der steuerpflichtigen Person mittels geeigneter Belege nachzuweisen. Demnach ist die steuerpflichtige Person beweispflichtig für alle Tatsachen, die ihre Steuerpflicht aufheben oder vermindern. Wird kein entsprechender Beweis erbracht, hat die steuerpflichtige Person nach den Regeln zur Verteilung der objektiven Beweislast die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 3. Juli 2006, Erw. 2.3., publ. In BStPra 6/2007 513 ff.; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. Zürich 2018, § 19 N 8 f. mit weiteren Hinweisen).

dd) Nach § 28 StV sind auch die übrigen für die Berufsausübung notwendigen Berufskosten wie die Auslagen für von der Arbeitgeberin oder vom Arbeitgeber verlangte Berufswerkzeuge und Berufsinstrumente (inkl. EDV-Hard- und Software), Fachliteratur und Berufskleider (Mehrauslagen für besonderen Kleiderverschleiss) abziehbar (Abs. 1) abziehbar. Für Anschaffungen, die einen längerzeitigen Wert haben, wie Fachliteratur, Berufswerkzeug, Berufsinstrumente und Berufskleidung, ist nur die Hälfte der Anschaffungskosten abziehbar (Abs. 2).

4. a) Hinsichtlich des Überführungsgewinnes des Fahrzeugs führt der Rekurrent an, dass auf die standardisierte Fahrzeugbewertung der Firma Eurotax Schweiz Autovista International AG (in der Folge als Eurotax bezeichnet) abzustellen sei. Dabei sei der tiefere, sogenannte Eintauschwert zu beachten. Zudem sei das Fahrzeug auf dem Occasionsmarkt nicht sehr gefragt, was u.a. auf die verbaute Handschaltung und die weitere Sonderausstattung zurückzuführen sei. Der tiefe Restwert werde auch vom Fachhändler anhand der Restwerttabelle beim Fahrzeugleasing bestätigt. Beim besagten Fahrzeug sei nach einer Leasingdauer von 60 Monaten und einem Kilometerstand von 75'000 noch von einem Restwert von 26% des Neupreises auszugehen. Dies würde bedeuten, dass bei einem Neuwert von CHF 80'500.00 nach 5 Jahren noch von einem Zeitwert von rund 20'000.00 auszugehen, der bei der Überführung in das Privatvermögen einkommenssteuerwirksam zu berücksichtigen sei.
- b) Entgegen der Ansicht des Rekurrenten ist bei der Eurotax-Bewertung nicht der tiefere Eintauschwert, sondern der höhere Verkaufswert zu berücksichtigen. Da für die Überführung eines Wirtschaftsgutes vom Geschäfts- in das Privatvermögen der Marktpreis massgebend ist, muss der Verkaufswert beachtet werden. Der Eintauschwert hingegen dient als Richtwertangabe für den Verkauf eines Fahrzeugs an einen Händler für einen späteren Weiterverkauf. Dieser Wert stellt jedoch nicht den Marktwert dar. Die besagte Eurotax-Bewertung stammt zudem aus dem Jahre 2017 und kann für die drei Jahre frühere massgebende Steuerperiode nur bedingt als Richtwertangabe dienen. Weiter sind, wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführt, in der Bewertung keine Sonderausstattungen aufgeführt. Damit ist die Aussagekraft der Eurotax-Bewertung stark zu relativieren. An der von der Steuerverwaltung im Einspracheverfahren vorgenommenen Schätzung und Festsetzung des Fahrzeugwerts auf einen Betrag von CHF 30'000.00 sind daher keine Mängel ersichtlich. Der Wert erscheint unter den berücksichtigten Faktoren als nachvollziehbar. Die vom Rekurrenten angeführten Punkte vermögen die Unrichtigkeit der Schätzung nicht nachzuweisen. Ohnehin wäre es am Rekurrenten gelegen, stichhaltige und vor allem zeitlich für die Steuerperiode massgebende Beweise für einen tieferen Marktwert nachzuweisen. Das Fahrzeug ist somit zu einem Wert von CHF 30'000.00 vom Geschäfts- in das Privatvermögen einkommensteuerwirksam zu überführen. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.
5. a) Die geltend gemachten Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt bestehen aus Kosten für auswärtige Verpflegung während fünf Monaten in der Höhe von CHF 1'380.00, für die Miete eines Ein-Zimmer-Lofts während fünf Monaten in der Höhe von CHF 23'900.00 (5 x CHF 4'780.00), für die Miete eines Autoabstellplatzes

während fünf Monaten in der Höhe von CHF 750.00 (5 x CHF 150.00), für die Kosten der Raumpflege in der Höhe von CHF 1'228.00, für die Aufwendungen von Strom und/oder Wasser in der Höhe von CHF 201.00 und für die Prämien einer Versicherung in der Höhe von CHF 217.00. Abgesehen von den Kosten für die auswärtige Verpflegung akzeptierte die Steuerverwaltung einzig pauschale Wohnkosten in der Höhe von CHF 1'000.00 pro Monat. Zum Abzug führte sie dazu an, dass darüber liegende Kosten als private Lebenshaltungskosten zu qualifizieren seien. Zutreffend ist letzteres für die Kosten der Raumpflege und des Autoabstellplatzes. Die Kosten für die Reinigung der eigenen Wohnung sind praxisgemäss nie als abzugsfähige Gewinnungskosten zu qualifizieren. Die Kosten für den Autoabstellplatz sind nicht abzugsfähig, da der Rekurrent nicht nachweist, weshalb er während seines Aufenthalts am Arbeitsort auf ein Fahrzeug für geschäftliche Zwecke angewiesen ist. Rechtfertigen lassen sich die Kosten für einen Autoabstellplatz auch nicht für die wöchentliche Hin- und Rückreise vom Wohnort an den Arbeitsort. Die zahlreichen täglichen Zugverbindungen zwischen Basel und Zürich und die Reisedauer rechtfertigen die Verwendung eines privaten Fahrzeugs nicht. Somit ist die Notwendigkeit eines Autoabstellplatzes in Zürich nicht gegeben und die Kosten sind als nichtabzugsfähige Lebenshaltungskosten zu qualifizieren. Nicht erstellt ist, welche Leistungen mit der Versicherung abgedeckt waren. Der Rekurrent hat den Nachweis nicht geliefert, inwiefern diese mit seinem Status als Wochenaufenthalter im Zusammenhang steht. Selbst wenn es sich um eine vom Vermieter geforderte Versicherung handeln würde, ist nicht erstellt, ob diese nicht bereits für die Wohnsituation des Rekurrenten in Basel abgeschlossen wurde und die Kosten ohnehin angefallen wären.

b) aa) Was die Kosten für die Wohnung und die Nebenkosten betrifft, hat die Steuerverwaltung dem Rekurrenten einen pauschalen Betrag von CHF 1'000.00 pro Monat zugestanden. Unbestritten ist zwar, dass der Gesetzgeber dafür keinen Pauschalbetrag vorsieht. Dennoch ist die von der Steuerverwaltung gewählte Lösung zu unterstützen. Die Kosten für Wohnraum ergeben sich bekannter Weise aus verschiedenen Faktoren wie bspw. der Lage, der Grösse, des Ausbaustandards, etc. Die Ansprüche an den Wohnraum sind sehr individuell und beeinflussen die Kosten massgeblich. Die Begehrlichkeiten der Betroffenen können deutlich über oder deutlich unter den Anforderungen zu liegen kommen, welche an eine angemessene und zweckdienliche Unterbringung gestellt werden und schlagen entsprechend mit hohen bzw. tiefen Wohnkosten zu Buche. Bei den in Abzug zu bringenden Wohnkosten beim Wochenaufenthalt am Arbeitsort handelt es sich um Gewinnungskosten. Diese müssen somit in einem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen. Mit anderen Worten sind jene Wohnkosten als abzugsfähig einzustufen, wel-

che der steuerpflichtigen Person ermöglichen, während den Werktagen am Arbeitsort der Arbeit nachzugehen. Die Anforderungen an den Wohnraum beschränken sich somit auf eine angemessene und zweckdienliche Unterbringung. Besondere Ansprüche der steuerpflichtigen Personen an das Wohnobjekt, die sich mietzinserhöhend auswirken, sind im überschüssenden Umfang als private, nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten einzustufen. Vorliegend kann weder in dem vom Rekurrenten deklarierten Mietzins von CHF 4'780.00 noch in dem im Rahmen des Rekursverfahrens angegebenen, angeblich durchschnittlichen Wohnkosten für eine Einzimmerwohnung in der Stadt Zürich von CHF 2'500.00 von Kosten für eine angemessene und zweckdienliche Unterbringung ausgegangen werden. Obschon dem Rekurrenten zuzustimmen ist, dass die Wohnkosten in der Stadt Zürich hoch sind, lässt sich nicht eruieren, ob die angegebenen Kosten von CHF 2'500.00 als angemessen einzustufen sind. Die Angaben stammen offenbar von der Internetvergleichsplattform Comparis aus dem Jahre 2015. Die Angaben sind jedoch stark verallgemeinert und geben keine Auskunft zur Grösse des Wohnobjekts. Weiter hat der Rekurrent auch die Lage des Wohnobjektes nicht berücksichtigt. Seine Anträge beziehen sich auf Wohnraum im Zentrum der Stadt Zürich. Ausserhalb der Stadt, jedoch in noch annehmbarer Distanz zum Arbeitsort, dürfte der Mietzins für eine Einzimmerwohnung tiefer sein. Für eine Erweiterung des Rayons für den Wohnraum als Wochenaufhalter spricht auch, dass die Steuerverwaltung dem Rekurrenten einen Abzug für auswärtige Verpflegung zugestanden hat. Solche Kosten werden regelmässig dann zugestanden, wenn aufgrund des langen Arbeitsweges eine Rückkehr über den Mittag an den Wohnort bzw. an den Aufenthaltsort eines Wochenaufhalters nicht zumutbar ist.

bb) Unter Berücksichtigung der Umstände, dass die Höhe der Wohnkosten stark von individuellen Begehrlichkeiten abhängt, dass auch bei Wochenaufhaltern kein Anspruch auf einen sehr kurzen Arbeitsweg besteht und dass die gelieferten Richtwertangaben nicht überprüfbar bzw. aussagekräftig sind, ist die von der Steuerverwaltung eingesetzte Pauschale von CHF 1'000.00 pro Monat für eine angemessene und zweckdienliche Wohnung auch für den Arbeitsort Zürich nicht zu beanstanden. Der Rekurs ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

6. a) Hinsichtlich der anderen Berufskosten ist zunächst auf den Abzug bezüglich des privaten Arbeitszimmers und des Internetanschlusses in Basel einzugehen. Der Abzug eines privaten Arbeitszimmers setzt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung voraus, dass die steuerpflichtige Person regelmässig einen wesentlichen Teil der beruflichen Arbeit zu Hause erledigen muss (1), weil der Arbeitgeber ein geeignetes Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt (2) und die steuerpflichtige Per-

son in ihrer Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient (3) (statt vieler: BGE vom 12. Dezember 2008, 2C_681/2008, Erw. 3.5.1., publ. in: Steuer Revue Nr. 5/2009, S. 381 ff.). Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht erfüllt. Der Abzug scheitert bereits an der ersten Voraussetzung, wonach regelmässig ein wesentlicher Teil der beruflichen Arbeit zu Hause erledigt werden muss. Da der Rekurrent während den Werktagen am Arbeitsort in Zürich weilt und dafür eigens den Wochenaufenthaltsstatus geltend macht, kann die auf das Wochenende fallende Arbeitstätigkeit in den eigenen Räumen in Basel keineswegs als wesentlichen Teil der Arbeit qualifiziert werden. Der Abzug ist somit von der Steuerverwaltung zu Recht verweigert worden. Gleiches hat für die Kosten des Internetanschlusses in Basel zu gelten.

b) aa) In Bezug auf die anteiligen Kosten der Rechtsberatung in der Höhe von CHF 1'530.00, welche der Rekurrent über die finanziellen Auswirkungen seines Ausstiegs als Partner aus der Praxisgemeinschaft aufgewendet hat, führt er an, dass diese in direktem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung zu sehen seien. Sie hätten als Sicherung der ertragsbringenden Vermögenswerte gedient. Professor Dr. C sei als Gutachter in der Frage beauftragt worden.

bb) Die geltend gemachten Kosten können jedoch nicht als andere Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit in Abzug gebracht werden. Die Kosten haben nichts mit dem Anstellungsverhältnis beim neuen Arbeitgeber des Rekurrenten zu tun, sondern hängen mit der früheren selbständigen Erwerbstätigkeit zusammen. Da es um die Auslösung von Vermögenswerten aus der bisherigen Gesellschaft ging, haben die entstandenen Beratungskosten allenfalls eine gewisse Ähnlichkeit mit privaten Vermögensverwaltungskosten. Ob eine solche Qualifikation der Kosten möglich und angezeigt wäre, kann aber vorliegend offen bleiben. Die Kausalität zwischen der Einkommenserzielung und dem auszugsweise nur in einer Entwurfsversion eingereichten Gutachten ist nicht vorhanden. Es wäre am Rekurrenten gelegen, diesen Zusammenhang nachzuweisen. Die Kosten können deshalb nicht einkommensteuermindernd berücksichtigt werden. Der Rekurs ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

c) Bei den beiden verbleibenden Positionen, der beiden Kundenanlässe, der Berufskleidung sowie des Büromobiliars kann die Frage, ob es sich um abzugsfähige Kosten handelt, mangels entsprechender Nachweise in den vorliegenden Rekursakten offen bleiben. Da es sich dabei um steuermindernde Tatsachen handelt, kommt der Nachweis nach dem im Steuerrecht geltenden Regeln zur Verteilung der objektiven Beweislast dem Rekurrenten zu (vgl. oben E. 3. b) cc)). Somit sind die Kosten

nicht zum Abzug zuzulassen. Der Rekurs erweist sich somit auch bezüglich der anderen Berufskosten als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich der Überführungsgewinn für das Fahrzeug als angemessen und sich die von der Steuerverwaltung als Wohnkosten am Arbeitsort eingesetzte Pauschale nicht als missbräuchlich erweist. Die übrigen geltend gemachten Berufskosten sind entweder nicht nachgewiesen oder es besteht kein kausaler Zusammenhang zur Einkommenserzielung, weshalb ein Abzug vom Einkommen nicht angezeigt ist. Der Rekurs erweist sich somit insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.
8. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist dem Rekurrenten in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1'100.00 festgelegt.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
 2. Der Rekurrent trägt eine Spruchgebühr von CHF 1'100.00.
 3. Der Entscheid wird dem Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.